



**University of
Zurich**^{UZH}

**Zurich Open Repository and
Archive**

University of Zurich
University Library
Strickhofstrasse 39
CH-8057 Zurich
www.zora.uzh.ch

Year: 2006

**Revisionsstelle und Unternehmensführung - wie wird kommuniziert?:
Berichterstattung an den Verwaltungsrat und an die Generalversammlung**

Moser, Hans ; Eberle, Reto

Posted at the Zurich Open Repository and Archive, University of Zurich
ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-63058>
Journal Article

Originally published at:

Moser, Hans; Eberle, Reto (2006). Revisionsstelle und Unternehmensführung - wie wird kommuniziert?: Berichterstattung an den Verwaltungsrat und an die Generalversammlung. Der Schweizer Treuhänder, 80(5):339-344.

Der Beitrag untersucht die neuen gesetzlichen Bestimmungen im Obligationenrecht betreffend den Revisionsbericht. Der Inhalt und die Möglichkeiten der Vorschriften des Berufsstandes (wie die Schweizer Prüfungsstandards) werden aufgezeigt. Sodann werden die gesetzlichen und berufsständischen Bestimmungen einander gegenübergestellt, um anschliessend die mögliche Berichterstattung zu definieren.

HANS MOSER

RETO EBERLE

REVISIONSSTELLE UND UNTERNEHMENS- FÜHRUNG – WIE WIRD KOMMUNIZIERT?

Berichterstattung an den Verwaltungsrat und an die Generalversammlung*

1. NEUE GESETZLICHE BESTIMMUNGEN

In Art. 728b (neu) OR ist der Revisionsbericht wie folgt geregelt [1]:

¹Die Revisionsstelle erstattet dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

²Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Dieser Bericht enthält:

1. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;
2. Angaben zur Unabhängigkeit;
3. Angaben zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung;
4. eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung und die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

Beim umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat wird auf den bestehenden Art. 729a OR («Erläuterungsbericht») Bezug genommen und festgehalten, dass «die Stellung des Ergänzungsberichts nach geltendem Recht (...) damit gestärkt» [2] wird.

Der zusammenfassende Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung enthält gemäss der Botschaft folgenden Mindestinhalt [3]:

→ Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung gemäss Art. 728 (neu) OR (mit Auflistung der festgestellten Mängel); → Ausführungen zur Unabhängigkeit (mit Offenlegung sämtlicher Sachverhalte, die Grund zur Annahme geben könnten, dass

die Unabhängigkeit beeinträchtigt sein könnte)[4]; → Nennung derjenigen Personen, welche die Prüfung geleitet haben, und Angaben zu deren fachlicher Befähigung (mit Bezugnahme auf das Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren); → Empfehlung der Revisionsstelle über die Genehmigung oder Rückweisung der Jahres- resp. Konzernrechnung

Der Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle ist in Art. 728a (neu) OR definiert:

¹Die Revisionsstelle prüft, ob:

1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
3. ein internes Kontrollsystem existiert.

2. BERICHTERSTATTUNG AN DEN VERWALTUNGSRAT

2.1 Berufsständische Vorschriften (HWP, PS). Aufgrund der damaligen Aktienrechtsreform fanden sich bereits im Revisionshandbuch der Schweiz, 1992, Ausführungen zum Inhalt des Erläuterungsberichts nach Art. 729a OR; auch im *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung*, 1998 (HWP) wird das gesetzliche Erfordernis thematisiert, in einem Erläuterungsbericht zuhanden des Verwaltungsrats zur Durchführung und zum Ergebnis der Prüfung Bericht zu erstatten. «Die Revisionsstelle legt dabei allfällige bei der Prüfungsdurch-



HANS MOSER, LIC. OEC.
PUBL., DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, PARTNER,
MITGLIED DER KOMMISSION
FÜR WIRTSCHAFTS-
PRÜFUNG DER TREUHAND-
KAMMER, KPMG,
ZÜRICH



RETO EBERLE, DR. OEC.,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, PARTNER,
LEHRBEAUFTRAGTER DER
UNIVERSITÄT ZÜRICH,
KPMG, ZÜRICH

Abbildung 1: GLIEDERUNG ERLÄUTERUNGSBERICHT HWP

1. Einleitung (Auftrag, Prüfungsgrundsätze, Prüfungsdurchführung, Prüfungsschwerpunkte)
2. Angaben zur Gesellschaft (Organisation im allgemeinen, interne Kontrolle im speziellen, wesentliche Veränderungen im Lauf des Geschäftsjahrs)
3. Analyse der wirtschaftlichen und finanziellen Lage des Unternehmens
4. Erläuterung der Jahresrechnung
5. Prüfungsergebnis
6. Andere Prüfungsfeststellungen (Bemerkungen zur Risikolage, Stellungnahme zur internen Kontrolle, Bezugnahme auf Management Letter)

führung festgestellte Schwachstellen offen und macht Empfehlungen zu deren Behebung.» [5] Der Inhalt des Berichts soll sich am Informationsbedürfnis der Empfänger orientieren und Doppelspurigkeiten mit anderen Informationen (wie z. B. finanzielle Managementinformationen) vermeiden. «Der Bericht soll die interne Berichterstattung ergänzen und gegebenenfalls Sachverhalte, die der Prüfer anders als der Verwaltungsrat beurteilt, darlegen.» [6] Eine mögliche Gliederung könnte die Punkte in *Abbildung 1* umfassen.

An gleicher Stelle wird eine mögliche Gliederung eines Erläuterungsberichts des Konzernprüfers angeführt.

Für Abschlussprüfungen in bezug auf Abschlussperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, sind bei grösseren Unternehmen die *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* anzuwenden [7]. PS 260 regelt die Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung. Es ist zu prüfen, ob dieses Gefäss für die umfassende Berichterstattung an den Verwaltungsrat geeignet ist. Ziffer 2 von PS 260 nennt als Inhalt dieser Kommunikation Sachverhalte, «die sich aus der Abschlussprüfung ergeben und für die Leitung und Überwachung von Interesse sind». An anderer Stelle wird betont, dass es sich um Sachverhalte handelt, von welchen der Prüfer im Rahmen seines Auftrags Kenntnis erhält. Der Umkehrschluss gilt nicht: Der Prüfer muss nicht Prüfungshandlungen durchführen, «um Sachverhalte festzustellen, die für die Leitung und Überwachung von Interesse sind» [8]. Schliesslich wird in Ziffer 7A von PS 260 richtigerweise festgehalten, dass bei einer schweizerischen Aktiengesellschaft der Verwaltungsrat als für Leitung und Überwachung verantwortliches Organ der Ansprechpartner für den Prüfer ist. Zu den zu kommunizierenden wesentlichen Sachverhalten sind gewöhnlich die in *Abbildung 2* aufgeführten Punkte zu zählen.

In den Schweizer Ergänzungen zum zugrundeliegenden ISA 260 wird in den Ziffern 17A bis C der Bezug zum Erläuterungsbericht gemäss Art. 729a OR hergestellt. Wie detailliert und in welcher Form dieser Bericht ausfällt, ist von den Auftragsbedingungen einerseits und vom Informationsbedarf des Verwaltungsrats andererseits abhängig. Falls im Management Letter Punkte behandelt werden, die für den Verwal-

tungsrat von Interesse sind, ist dieses Dokument dem Erläuterungsbericht beizufügen oder direkt auch an den Verwaltungsrat zu adressieren.

Als Zwischenresultat kann festgehalten werden: Der Pflicht von Art. 728b Abs. 1 (neu) OR, einen umfassenden Bericht an der Verwaltungsrat zu erstellen, kann grundsätzlich mit der Anwendung von PS 260 nachgekommen werden.

2.2 Berichterstattung nach neuen gesetzlichen Vorschriften. Art. 728b Abs. 1 (neu) OR verlangt explizit Feststellungen zu den drei Punkten (1) Rechnungslegung, (2) internes Kontrollsystem, (3a) Durchführung der Revision und (3b) Ergebnis der Revision. Daher müssen die in *Abbildung 2* enthaltenen Sachverhalte ausgebaut und ergänzt werden.

Bei den wesentlichen Bereichen der Rechnungslegungspolitik und -praxis ist nach Ansicht der Autoren eine Aussage zu in den Bestandteilen der Jahresrechnung enthaltenen Positionen mit grossen Ermessensspielräumen zu machen; wie sind die Schätzungen zustande gekommen, resp. welche Grundlagen sind verwendet worden? Welches wären die Auswirkungen von anderen Schätzungsparametern? Es ist insbesondere auch anzugeben, wie die Ermessensspielräume genutzt wurden: Ist dies auf eine eher vorsichtige oder – immer im Rahmen des Zulässigen – auf eine eher aggressive Art geschehen? Zudem sind bestehende Wahlmöglichkeiten und Lücken innerhalb der Rechnungslegungswerke anzusprechen und zu erläutern, für welche Alternative sich die Unternehmung ausgesprochen hat und wie Lücken gefüllt wurden.

Wird die Jahresrechnung der Gesellschaft in einen Konzernabschluss einbezogen, stellt sich die Frage, auf welchen Abschluss sich die Ermessensspielräume und Schätzungen be-

«Falls im Management Letter Punkte behandelt werden, die für den Verwaltungsrat von Interesse sind, ist dieses Dokument dem Erläuterungsbericht beizufügen oder direkt auch an den Verwaltungsrat zu adressieren.»

ziehen. Steht der gesetzliche oder der konzerninterne, nach dem gewählten Regelwerk (und damit in der Regel nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen) erstellte Abschluss [9] im Mittelpunkt der Berichterstattung? Ist die Berichterstattung getrennt für beide Abschlüsse zu erstellen, oder kann diese in einem Dokument erfolgen?

Aus Sicht der Autoren wäre es in einem solchen Falle nicht sachgerecht, sich bei den nach Art. 728b (neu) OR geforderten Feststellungen über die Rechnungslegung auf den gesetzlichen Abschluss zu beschränken. In der Praxis zeigt es sich, dass der Verwaltungsrat unterjährig oft anhand der konzerninternen Zahlen über den Geschäftsverlauf informiert wird und dass auch das Budget oft auf derselben Grundlage er-

Abbildung 2: **ZU KOMMUNIZIERENDE SACHVERHALTE**

Nach PS 260, Ziffer 11

- Prüfungsansatz und Umfang der Abschlussprüfung
- wesentliche Bereiche der Rechnungslegungspolitik und -praxis oder Änderungen derselben
- Auswirkung wesentlicher Risiken und offener Positionen
- Korrekturvorschläge des Abschlussprüfers
- wesentliche Unsicherheiten bezüglich der Fortführungsfähigkeit
- Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung
- erwartete Abweichungen vom Standardwortlaut des Berichts des Prüfers
- andere Sachverhalte, z. B.
 - wesentliche Schwächen der internen Kontrolle
 - Zweifel an der Integrität der Unternehmensleitung
 - Täuschungen oder Vermögensschädigungen, an denen die Unternehmensleitung beteiligt ist
- sonstige, in den Auftragsbedingungen vereinbarte Sachverhalte

stellt wird. Für die Bestimmung der von Art. 669 Abs. 4 OR verlangten Bekanntgabe der stillen Reserven an die Revisionsstelle gehen die Gesellschaften oft pragmatisch vor, indem sie den Unterschiedsbetrag zwischen dem konzerninternen und dem gesetzlichen Abschluss als stille Reserven bezeichnen. Schliesslich wird der konzerninterne, nach dem gewählten Regelwerk erstellte Abschluss oft auch geprüft. Es ist daher unerlässlich und es wird vom Verwaltungsrat in der Regel auch erwartet, dass der Abschlussprüfer in seiner Berichterstattung auch zu diesen Unterschiedsbeträgen Stellung nimmt. Würde das interne Zahlenwerk im sog. umfassenden Bericht ausgeblendet, verkäme der in Abschnitt 2.1 erwähnte PS 260 zu einer reinen Formvorschrift. Andererseits ist aber auch festzuhalten, dass sich die in Art. 728a Abs. 1 (neu) OR aufgeführte Prüfungspflicht der Revisionsstelle grundsätzlich auf «die für die Aktiengesellschaft anwendbaren Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung» [10] bezieht. Nach Berücksichtigung dieser Überlegungen kommen die Autoren aus konzeptionellen Gründen zum Schluss, dass sich die in Abbildung 2 erwähnten Sachverhalte primär am gesetzlichen Abschluss orientieren sollten. Dies bedeutet, dass zuerst über wesentliche Bereiche der Rechnungslegungspolitik und -praxis der gesetzlichen Jahresrechnung informiert wird und dass die Kommentierung der mit den konzerninternen Zahlen verbundenen Feststellungen im Abschnitt «sonstige, in den Auftragsbedingungen vereinbarte Sachverhalte» zu erfolgen hätte. Eine getrennte Berichterstattung wird von den Autoren aber auch im Falle einer in einen Konzernabschluss einbezogenen Tochtergesellschaft aus Effizienzgründen als nicht zwingend erachtet [11].

Angeichts der intensiven und noch laufenden Diskussionen zum internen Kontrollsystem resp. dessen Existenz kann zu den diesbezüglichen Feststellungen noch keine gefestigte Aussage gemacht werden. Es ist jedoch zu erwarten, dass zentrale Belange des internen Kontrollsystems [12] wie der Umfang, die Dokumentation desselben, die Anwendung und die Umsetzung kommentiert werden – aufgrund der Tatsache, dass der Bericht an den Verwaltungsrat umfassend sein muss, können sich diese Aussagen nicht auf Allgemeinplätze beschränken; vielmehr ist darauf einzugehen, wie der Verwaltungsrat seiner diesbezüglichen Verantwortung nachkommt, welches die Schwächen des internen Kontrollsystems und die Verbesserungsmöglichkeiten sind. Im Zusammenhang mit der Durchführung der Revision ist der Prüfungsansatz zu erläutern. Dazu gehören sicher auch Aussagen zu den Schwerpunkten, zur Verwendung von Arbeiten Dritter (Experten und/oder andere Prüfer) oder zur Zusammenarbeit mit der Internen Revision. Das Ergebnis der Revision beinhaltet Aussagen u. a. zur Qualität der geprüften Abschlüsse (Einhaltung der abgesprochenen Termine, Vorhandensein der erforderlichen Unterlagen), zu den festgestellten Nachtragsbuchungen und zur Behandlung dieser Korrekturvorschläge.

3. BERICHTERSTATTUNG AN DIE GENERALVERSAMMLUNG

3.1 Berufsständische Vorschriften.

3.1.1 Schweizer Prüfungsstandards. Für Abschlussprüfungen oder verwandte Dienstleistungen in Bezug auf Abschlussperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, gelten die PS. Insbesondere PS 700, Bericht des Abschlussprüfers, findet Anwendung auch für Mandate, welche die Grössenkriterien von Art. 727b Abs. 1 OR nicht überschreiten und deren Prüfung damit weiterhin nach den Grundsätzen zur Abschlussprüfung erfolgt. PS 700 bezweckt die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für Form und Inhalt des Berichts des Abschlussprüfers. Aus Ziffer 4 geht hervor, dass der Prüfer dabei ein Urteil über den Abschluss als Ganzes abgibt; dem Glossar zu den PS kann entnommen werden, dass es sich dabei um die periodische Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage handelt.

3.1.2 International Standards on Auditing. In der 2005er Ausgabe des Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements der IFAC ist die Frage des Berichtsgegenstands durch International Standard on Auditing/ISA 700 (Revised) «The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements» präzisiert worden; dieser Standard ist anzuwenden für Berichte des Abschlussprüfers mit Datum 31. Dezember 2006 oder später. ISA 700 (Revised) befasst sich mit der Prüfung von historischen Finanzinformationen [13]. Im Standardwortlaut des Testats findet sich gemäss Ziffer 38 b) der Hinweis, dass der Prüfer die internen Kontrollen, welche relevant sind für die Erstellung der finanziellen Berichterstattung, bei der Bestimmung der erforderlichen Prüfungshandlungen berücksichtigt; an derselben Stelle wird aber auch betont, dass es sich in diesem Fall nicht um eine Prüfung der internen Kon-

Abbildung 3: STRUKTUR PRÜFUNGSBERICHT

Gemäss IDW PS 450

- Prüfungsauftrag
- Grundsätzliche Feststellungen
- Gegenstand, Art und Umfang der Prüfung
- Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
- Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem
- Feststellungen aus Erweiterungen des Prüfungsauftrags
- Bestätigungsvermerk

trolle an sich handelt, mit dem Ziel, eine Aussage zur Funktionsfähigkeit dieser Kontrollen zu geben [14]. Es besteht nach ISA 700 (Revised) aber auch die Möglichkeit, zusammen mit dem Urteil zur finanziellen Berichterstattung eine Aussage zu den internen Kontrollen abzugeben. Dies kann geschehen, indem der erwähnte Standardwortlaut angepasst wird. Der Prüfer hält in einem solchen Fall explizit fest, dass er die internen Kontrollen in seine Risikobeurteilung resp. in die Bestimmung der erforderlichen Prüfungshandlungen einbezogen hat [15]. Eine andere Variante wäre, zwar im Bericht des Abschlussprüfers, aber in einem separaten Abschnitt, Aussagen über die internen Kontrollen anzubringen. Unter dem Titel «Other Reporting Responsibilities» wird nämlich in den Ziffern 46 bis 49 von ISA 700 (Revised) das Vorhandensein zusätzlicher, dem Abschlussprüfer zugewiesene Berichterstattungserfordernisse erwähnt.

3.2 Berichterstattung nach neuen gesetzlichen Vorschriften. Gemäss Art. 728b Abs. 2 (neu) OR erstattet die Revisionsstelle der Generalversammlung einen vier Punkte enthaltenden, zusammenfassenden Bericht über das Ergeb-

«Als Schlussfolgerung kann festgehalten werden, dass der Berufsstand bereits über Standards verfügt bzw. in naher Zukunft verfügen wird, welche geeignet sind, die neuen gesetzlichen Vorschriften umzusetzen.»

nis der Revision. Die Punkte 2 bis 4 haben die Unabhängigkeit, die Personen, welche die Revision leiten ebenso wie deren Befähigung und eine Empfehlung zur Genehmigung oder Rückweisung der Jahresrechnung zum Inhalt; diese Punkte finden sich bereits in den heute nach Massgabe von PS 700 erstellten Berichten der Revisionsstelle und stellen grundsätzlich weder inhaltlich noch formell Neuerungen dar (sieht man von der – in diesem Artikel nicht weiter thematisierten – geforderten Offenlegung sämtlicher Sachverhalte

ab, die den Anschein für eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit erwecken könnten).

Wie und in welcher Form Stellung zur Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems (Punkt 1) zu nehmen ist, wird massgeblich von den noch auszuarbeitenden Vorgaben der Treuhand-Kammer abhängig sein [16]. Falls die Treuhand-Kammer sich entschliesst, den im vorherigen Abschnitt erwähnten ISA 700 (Revised) zu übernehmen und als neuen PS zu übersetzen resp. zu veröffentlichen, bestünde die Möglichkeit, die Existenz des internen Kontrollsystems in die «normale» Berichterstattung aufzunehmen. Wahrscheinlich ist eine Einbettung einer Aussage zum internen Kontrollsystem im Sinne eines pragmatischen Ansatzes aber auch in den bestehenden PS 700 möglich.

4. GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BERICHTERSTATTUNG

Das deutsche *Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)* hat vor kurzem einen aktualisierten Prüfungsstandard zum Thema «Grundsätze ordnungsmässiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen» (IDW PS 450) veröffentlicht. Dieser Standard enthält gemäss Ziffer 2 «die zu beachtenden Grundsätze zu Form und Inhalt des Prüfungsberichts und verdeutlicht gegenüber der Öffentlichkeit und insbesondere gegenüber den Adressaten des Prüfungsberichts die Anforderungen an den Inhalt dieses Berichts»; IDW PS 450 entspricht ISA 260 «Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance».

Einleitend wird festgehalten, dass der Prüfungsbericht gewissenhaft und unparteiisch zu erstatten ist. Auf abweichende Auffassungen der Verantwortlichen der Gesellschaft ist hinzuweisen und die Berichterstattung soll verständlich, eindeutig und problemorientiert sein (IDW PS 450, Ziffer 12). Die empfohlene Gliederung kann *Abbildung 3* entnommen werden.

Unter die grundsätzlichen Feststellungen werden Ausführungen zur Lage des Unternehmens (Stellungnahme zur Lagebeurteilung der gesetzlichen Vertreter, entwicklungsbeeinträchtigende oder bestandesgefährdende Tatsachen) und zu Unregelmässigkeiten gemacht. Zum Gegenstand der Prüfung ist anzumerken, dass dieser in Deutschland neben der Buchführung, dem Jahresabschluss und dem Lagebericht auch das Risikofrüherkennungssystem (erforderlich nur bei börsenkotierten Aktiengesellschaften) umfasst [17].

Der Vorstand ist für die Umsetzung dieser Anforderungen verantwortlich, im Fall einer kotierten Gesellschaft insbesondere auch für ein geeignetes Überwachungssystem, das seine Aufgaben erfüllen kann. Die Feststellungen zum Risikofrüherkennungssystem können in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts oder aber in einem dazugehörigen Teilbericht gemacht werden. Falls ein funktionsfähiges Risikofrüherkennungssystem vorhanden ist, kann darüber wie folgt berichtet werden:

«Unsere Prüfung hat ergeben, dass der Vorstand die nach § 91 Abs. 2 AktG geforderten Massnahmen, insbesondere zur Einrichtung eines Überwachungssystems, in geeigneter Weise getroffen hat und dass das Überwachungssystem geeignet ist, Entwicklungen, die den Fortbestand der Gesellschaft gefährden, frühzeitig zu erkennen.» [18]

5. FAZIT

Die neuen gesetzlichen Vorschriften erweitern zuerst einmal den Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle um die Existenz eines internen Kontrollsystems. Diese Erweiterung wird in anderen Beiträgen thematisiert, während es im vorliegenden Artikel nur um die Möglichkeiten der Berichtserstattung darüber geht. Die Revisionsstelle hat einerseits einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat, andererseits einen zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung zu erstatten.

Der umfassende Bericht an den Verwaltungsrat hat die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem, die Durchführung und das Ergebnis der Revision zum Inhalt. Diesem Erfordernis kann mit dem Gefäss von PS 260 «Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen» nachgekommen werden: Die darin aufgeführten, zu kommunizierenden Sachverhalte sind geeignet, die vom Gesetz geforderten Berichterstattungserfordernisse abzudecken. Der umfassende Bericht stellt nach Aussage der Botschaft zum Gesetz eine Stärkung des Erläuterungsberichts dar. Aus Sicht der Praxis ist anzumerken, dass besagter Erläuterungsbericht – falls dieser überhaupt noch in dieser Form erstellt worden ist – in der Vergangenheit mehr eine Auflistung (von detaillierten Kommentaren zu den einzelnen Positionen der Jahresrechnung) als eine Erläuterung dargestellt hat. In zahl-

reichen Fällen wurde er mit Informationen versehen, die Inhalt des Management Letters waren bzw. mit dem Management Letter zusammengelegt. Ein umfassender, nach den Vorgaben von PS 260 erstellter Bericht hat sich aus der Prüfung ergebende Sachverhalte zum Inhalt, welche für die Leitung und Überwachung der Gesellschaft von Interesse sind. Daher kann erwartet werden, dass der umfassende Bericht eine Erweiterung des bisherigen Erläuterungsberichts um wichtige Sachverhalte darstellt. Die Autoren haben zudem ausgeführt, dass sich die zuhanden des Verwaltungsrats gemachten Feststellungen sowohl auf den gesetzlichen Abschluss als auch auf die für die Konzernrechnung relevanten Angaben beziehen.

Die Berichterstattung an die Generalversammlung hat nach Massgabe von PS 700 «Bericht des Abschlussprüfers» zu erfolgen. Für die Frage, wie über die Existenz eines internen Kontrollsystems Bericht erstattet werden soll, ist allerdings auf den ISA 700 (Revised) «The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements» zu verweisen. Erst in diesem Auditing Standard (und nicht in der in PS 700 umgesetzten, früheren Version von ISA 700) wird auf die Möglichkeit von anderen, an den Prüfer gestellten Berichterstattungserfordernissen verwiesen.

Als Schlussfolgerung kann festgehalten werden, dass der Berufsstand bereits über Standards verfügt bzw. in naher

Zukunft verfügen wird, welche geeignet sind, die neuen gesetzlichen Vorschriften umzusetzen. Die Einführung insbesondere des umfassenden Berichts an den Verwaltungsrat wird für alle Beteiligten einen grösseren Einführungsaufwand mit sich bringen; demgegenüber steht aber auch ein zusätzlicher Nutzen in Form eines aussagekräftigen Berichts über die Sachverhalte von Interesse. Die konkrete Ausgestal-

tung hängt nicht zuletzt davon ab, wie die Existenz des internen Kontrollsystems geprüft werden soll resp. welche Anforderungen daran gestellt werden. Schliesslich wird die Kommission für Wirtschaftsprüfung voraussichtlich einen kurzen Standard mit dem Mindestinhalt des umfassenden Berichts und Vorgaben zur Berichterstattung an die Generalversammlung erarbeiten. ■

Anmerkungen:* Die beiden Autoren vertreten in diesem Artikel ihre persönliche Meinung. Diese muss sich nicht mit derjenigen der Kommission für Wirtschaftsprüfung oder von KPMG decken. 1) Da Art. 728b (neu) OR weitgehend im Zusammenhang mit der Revisionsvorlage entstanden ist, finden sich Erläuterungen dazu in der Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht). 2) Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz

über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (vom 23. Juni 2004), 2.1.3.2.2 Revisionsbericht, S. 4024. 3) Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (vom 23. Juni 2004), 2.1.3.2.2 Revisionsbericht, S. 4024. 4) Interessant anzumerken ist, dass die erwähnten Ausführungen zur Unabhängigkeit im Zusammenhang mit der ordentlichen Revision gemacht werden.

5) Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 1998 (HWP), 4.15, S. 431. 6) HWP, 4.15, S. 432. 7) In der Richtlinie zur Abschlussprüfung Nr. 5 (RZA 5) ist der Geltungsbereich der Schweizer Prüfungsstandards geregelt. Falls zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht überschritten werden, finden die Grundsätze der Abschlussprüfung (GzA) weiterhin Anwendung: Bilanzsumme von 20 Mio. CHF, Umsatzerlös von 40 Mio. CHF, 200 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt. 8) PS 260, Ziffer 4. 9) Es ist

RESUME

Organe de révision et direction d'entreprise – Comment communiquer ?

Le rapport au Conseil d'administration et à l'assemblée générale

Les nouvelles dispositions légales qui ressortent de l'article 728b COrev règlent de la manière suivante le rapport de révision:

1. L'organe de révision établit à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant des constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle.

2. L'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ce rapport contient:

→ un avis sur le résultat du contrôle;
→ des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision; → des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles; → une recommandation d'approuver, avec ou sans réserve, les comptes annuels et les comptes de groupe, ou de les refuser.

Ces dispositions introduisent, pour l'organe de révision, l'obligation de présenter ses constatations de révision non seulement sur l'établissement des comp-

tes, mais également sur l'existence d'un système de contrôle interne, dont il aura tenu compte lors de l'exécution du contrôle et de la détermination de son étendue (art. 728a COrev al. 1 ch. 3 et al. 2). Cet élargissement de sa tâche est traité dans d'autres articles parallèles, le présent exposé traitant uniquement des possibilités de rapport en découlant. L'organe de révision doit ainsi établir deux rapports, dont l'un détaillé à l'intention du conseil d'administration et l'autre résumé à l'intention de l'assemblée générale.

Le rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration a pour contenu les constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne, ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle. Cette série d'exigences peut être remplie en appliquant les dispositions de la Norme d'audit suisse (NAS) 260: «Communication des questions touchant à l'audit avec les responsables de la gestion et du contrôle». Cette norme précise les faits à communiquer qui sont appropriés pour satisfaire aux exigences de rapport requises par la loi. Selon le Message concernant la loi, le rapport détaillé représente un renforcement du

rapport explicatif. Dans la pratique, il faut remarquer que ce rapport explicatif contenait, jusqu'à maintenant, plutôt une énumération et des commentaires détaillés des différents postes des états financiers que des explications. Souvent, les informations de la lettre de recommandations y étaient partiellement ou intégralement reprises et il n'y avait plus qu'un seul document. Un rapport détaillé, établi selon les dispositions de la NAS 260, doit prendre en considération les questions apparues lors de l'audit des états financiers qui présentent un intérêt pour les responsables de la gestion et du contrôle de l'entreprise. On peut donc s'attendre à ce que le rapport détaillé représente un élargissement du rapport explicatif existant – si celui-ci est encore établi sous sa forme antérieure – et contienne essentiellement des constatations importantes. On reprend ci-dessous les points qui sont habituellement à communiquer:

Éléments à communiquer selon la NAS 260, chiffre 11:

→ l'approche générale de la démarche d'audit et l'étendue des travaux; → le choix, ou le changement, de politique ou

darauf hinzuweisen, dass die Prüfung der konzerninternen Zahlen einer Tochtergesellschaft in der Regel nach Auftragsrecht erfolgt. **10)** Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (vom 23. Juni 2004), 2.1.3.2.1 Gegenstand und Umfang der Prüfung, S. 4022 **11)** In der Regel ist eine Revisionsstelle für die Prüfung der Holdinggesellschaft und für die Prüfung der Konzernrechnung zuständig. In den meisten Fällen ist die Erstellung von zwei unterschiedlichen Berichten angesichts der verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften und aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine Einzelgesellschaft resp. um den Konzern handelt, sachlich gerechtfertigt und sinnvoll. **12)** Gemäss PS 400 «Risikobeurteilung und interne Kontrolle» gehört zu den durch die Unternehmensleitung geschaffenen Kontrollen auch die «Überwachung der Anwendungen und des Umfelds der Informations- und Kommunikationstechnologie» (Ziffer 8 b). ISA 315 «Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement» hält diesbezüglich in Ziffer 63 explizit

fest: «Therefore in understanding internal control, the auditor considers whether the entity has responded adequately to the risks arising from the use of IT or manual systems by establishing effective controls.» **13)** In Ziffer 1 von ISA 700 (Revised) heisst es wörtlich «on audit of a complete set of general purpose financial statements prepared in accordance with a financial reporting framework that is designed to achieve fair presentation». Was «general purpose financial statements» sind, wird in ISA 200 «Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements» definiert. Solche Jahresrechnungen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie in Übereinstimmung mit einem Rechnungslegungswerk erstellt wurden, das bezweckt, die Informationsbedürfnisse eines weiten Kreises von Benutzern zu befriedigen. Und in Ziffer 7 von ISA 700 (Revised) wird schliesslich noch darauf hingewiesen, dass es aufgrund von nationalen Gesetzen auch vom True-and-Fair-View-Prinzip abweichende Bestätigungswortlaute geben kann. **14)** Im Standardwortlaut nach ISA 700 (Revised) lautet die entsprechende Formulierung wie folgt: «In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the

entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control.» **15)** Anmerkung 9 von ISA 700 (Revised) enthält dazu folgende Formulierung: «In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances.» **16)** Für die Berichterstattung wird es von Bedeutung sein, dass festgestellte Schwächen von den Wirtschaftsprüfern gleich beurteilt werden. Im Bericht des Abschlussprüfers sollen gleichartige Defizite des internen Kontrollsystems mit ähnlichen Formulierungen adressiert werden. **17)** Für die Zwecke dieses Artikels ist nur von Interesse, dass auch das Risiko-früherkennungssystem Gegenstand der Abschlussprüfung sein kann; auf andere Aspekte wird daher nicht weiter eingegangen. **18)** IDW PS 450 «Grundsätze ordnungsmässiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen», 3.5 Feststellungen zum Risiko-früherkennungssystem, Ziffer 105.

principes comptables; → l'incidence possible sur les états financiers de tous risques importants; → les ajustements d'audit proposés; → les incertitudes importantes concernant la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités; → des désaccords avec la direction; → l'émission d'un rapport comportant des écarts par rapport au texte standard; d'autres questions telles que:

- déficiences majeures relevées dans le contrôle interne;
 - questions touchant à l'intégralité de la direction;
 - fraudes ou dommages au patrimoine dans lesquels la direction est impliquée;
- toute autre question répondant aux termes mêmes de la mission d'audit.

Les constatations faites à l'attention du conseil d'administration se réfèrent non seulement aux indications importantes pour les comptes statutaires mais également pour les chiffres consolidés internes du compte individuel.

Le rapport à l'intention de l'assemblée générale des actionnaires doit être établi conformément à la NAS 700 «Rapport de l'auditeur sur les états financiers» même pour

les sociétés dont les critères de grandeur ne dépassent pas ceux énoncés à l'alinéa 1 de l'article 727 CO. En revanche, c'est la norme internationale ISA 700 (Revised) «The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements» qui sera applicable pour les questions en relation avec la manière dont doit être établi le rapport sur l'existence d'un système de contrôle interne. On devra donc se référer uniquement à cet «International Standard on Auditing» (valable dès le 31.12.2006 et non à l'ancienne version de l'ISA 700 dont est issue la NAS 700), car c'est là seulement que l'on se réfère à l'obligation de se prononcer sur le fonctionnement du contrôle interne. Dans un tel cas, le texte standard du rapport devra être adapté.

Les chiffres 2 à 4 de l'alinéa 2 de l'article 728b COrev (voir ci-dessus) sont déjà globalement couverts par la NAS 700 et ne nécessiteront que des adaptations de forme (notamment pour la question de l'indépendance) qui ne sont pas examinées dans l'exposé. En revanche, le texte standard de la norme d'audit suisse relative au chiffre 1 de cet alinéa 2 devra couvrir l'existence du contrôle

interne et faire l'objet d'une formulation entièrement nouvelle par la Chambre fiduciaire. Une adaptation pragmatique de la NAS 700 devrait être possible.

En conclusion, on peut retenir que la profession a déjà décrété au travers des normes ou décrètera dans un proche avenir ce qui est approprié pour la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales.

L'introduction, notamment, du rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration entraînera un investissement important pour toutes les parties en présence. En revanche, il fournit également un avantage supplémentaire sous la forme d'un rapport probant sur les faits susceptibles d'intéresser les destinataires de ces rapports. Le développement concret dépend, entre autres, de la manière dont l'existence du système de contrôle interne doit être contrôlée et des exigences qui vont être définies pour celui-ci. La Commission d'audit de la Chambre fiduciaire élaborera probablement une norme sur le contenu minimal du rapport détaillé et l'objet du rapport à l'intention de l'assemblée générale des actionnaires. HM/RE/JP